

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R.S., in W., vom 19. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 13. April 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2003 kreuzte der Berufungswerber (Bw.) unter der Rubrik

"Ich habe 2003 Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- /Unfallversicherung (Krankengeld/ Unfallrente), Arbeitslosenunterstützung, Notstandshilfe, Überbrückungshilfe für Bundesbedienstete, Entschädigungen Truppen-, Kader- oder Waffenübungen, rückgezahlte Pflichtbeiträge an Sozialversicherung oder Bezüge aus dem Insolvenz-Ausgleichs-Fonds erhalten" das Kästchen "Ja" an.

Gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003, mit dem die laut der Meldung der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stelle bezogenen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als steuerpflichtige Bezüge zum Ansatz gebracht worden waren, brachte der Bw. die nachstehende Berufung ein:

"Der bekämpfte Bescheid unterzieht für das Jahr 2003 die mir zustehende Versehrtenrente (Unfallrente) offenbar einer Einkommenbesteuerung. Diese Besteuerung entbehrt jedoch einer (verfassungskonformen) gesetzlichen Grundlage. Denn das seinerzeit beschlossene

Bundesgesetz, das eine solche Besteuerung einführen wollte, wurde mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7.12.2002, G 85/02 als verfassungswidrig aufgehoben. Die der Bundesregierung eingeräumte Frist (bis 31.12.2003) zur Behebung der Verfassungswidrigkeit des Gesetzes ließ der Gesetzgeber ungenützt verstreichen. Zwar hat der Verfassungsgerichtshof (vorerst) eine Besteuerung der Unfallrenten jedenfalls für die Jahre 2001 und 2002 für verfassungswidrig erklärt (v.a. aus dem Grund mangelndem Vertrauensschutzes), eine Zulässigkeit der Besteuerung für das Jahr 2003 und folgende jedoch eben ausdrücklich nicht ausgesprochen. Vielmehr wurde die Frist zur Behebung der Verfassungswidrigkeit (nämlich Beachtung des Vertrauensschutzes wohl durch entsprechend weit vorausschauende Regelungen des zeitlichen Geltungsbereiches) mit Ablauf des Jahres 2003 festgesetzt.

Der Gesetzgeber hat keine Herstellung der Verfassungsgemäßigkeit des ggst. Gesetzes vorgenommen, woraus nur der Schluss zu ziehen ist, dass eben ein entsprechender demokratischer Konsens für eine wirksame Besteuerung der Unfallrente nicht vorliegt. Soweit nun die Finanzverwaltung erster Instanz offenbar vermeint, den legisvakanten Zeitraum für eine Besteuerung von Unfallrenten ohne (verfassungskonformes) Bundesgesetz und ohne demokratischen Konsens nützen zu können, übernimmt sie die Funktion sowohl des Gesetzgebers als auch eines Verfassungsgerichtshofes – der wohlweislich keine Besteuerung für das Jahr 2003 ausgesprochen hat – und verlässt damit eklatant den Boden der Rechtsstaatlichkeit.

Es wird beantragt, den bekämpften Bescheid dahin abzuändern, dass eine Besteuerung der Unfallrente für das Jahr 2003 nicht erfolgt."

Nach Abweisung der Berufung mittels Berufungsvorentscheidung stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit dem folgenden Wortlaut:

"Die BVE meint ebenso lapidar wie unzutreffend, dass 'im Kalenderjahr 2003 Unfallrenten nicht steuerbefreit' seien.

Mit Erkenntnis vom 7.12.2002, G 85/02 hob der Verfassungsgerichtshof die eine Besteuerung von Unfallrenten per 1.1.2001 einführenden Teile des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG als verfassungswidrig auf.

Gleichzeitig sprach der VfGH aus, dass die aufgehobenen Teile für die Bemessung der Einkommensteuer der Jahre 2001 und 2002 nicht mehr anzuwenden seien.

Gemäß Art. 140 Abs. 5 B-VG setzte der VfGH eine Frist bis 31.12.2003, 'um allfällige legitistische Vorkehrungen zu ermöglichen.'

In weiterer Folge unterließ es der Gesetzgeber, eine verfassungskonforme gesetzmäßige Besteuerung von Unfallrenten im Nationalrat zu beschließen. Seine Beweggründe für diese Vorgangsweise sind – soweit bekannt geworden – darin gelegen, dass ein demokratischer Konsens für einen entsprechenden Beschluss im Nationalrat nicht erzielt werden konnte; die Mehrheit der Abgeordneten war gegen eine Besteuerung von Unfallrenten.

Daraus ergibt sich nach Ansicht des Bw. folgende Rechtslage:

Die Unfallrentensteuer wurde (vorerst nur, da andere Gründe noch nicht Gegenstand einer Beschwerde waren) deshalb aufgehoben, weil sie ohne jede (einschleifende) Übergangsbestimmung und durchaus 'überfallsartig' eingeführt wurde, worin auch ein Verstoß gegen den aus dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz erfließenden Vertrauenschutz liegt.

Nun besagt Art. 140 Abs. 7 B-VG, dass das (aufgehobene) Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist (gemäß Art. 140 Abs. 5) verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden sei. Da der Bw. schon gegen die erstmals versuchte Unfallrentensteuerung auf deren Verfassungswidrigkeit begründete Berufung erhoben hatte, ist der vorliegende Fall gleichfalls als Anlassfall bzw. Quasi-Anlassfall im weiteren Sinne anzusehen. Eine Anwendung des verfassungswidrigen und seit 1.1.2004 aufgehobenen Gesetzes(teiles) auf den Berufungsfall ist daher nicht zulässig.

Darüber hinaus wird die Berufung auch auf Art. 140 Abs. 7 zweiter Satz B-VG gestützt:

Danach ist das aufgehobene Gesetz auf die vor Aufhebung verwirklichten Tatbestände ... weiterhin anzuwenden, sofern nicht der Verfassungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Eben das hat der Verfassungsgerichtshof aber getan, er hat nämlich ausgesprochen, dass 'die aufgehobenen Teile der Gesetzesbestimmung (§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG) für die Bemessung der Einkommensteuer der Jahre 2001 und 2002 nicht mehr anzuwenden sind.'

Für das Jahr 2003 enthält das zit. Erkenntnis keine ausdrückliche Anordnung, doch ergibt sich aus dieser Formulierung (arg. 'nicht mehr'), dass der VfGH implizit davon ausgeht, dass – sofern nicht die Frist zu einer Reparatur der aufgehobenen Gesetzesteile genutzt werde – diese (in Hinkunft, also auch 2003) nicht mehr anzuwenden sind. Für 2003 konnte der VfGH auch noch gar keine ausdrückliche Anwendungsanordnungen treffen, da dieser Zeitraum von der Frist zur allfälligen 'Reparatur' überlagert war.

Nach geltender Verfassungsrechtslage wäre es sodann (vom 7.12.2002 bis 31.12.2003)

Sache des Gesetzgebers gewesen, eine 'Reparatur' des Gesetzes vorzunehmen und dies mit Wirkung ex nunc oder ex tunc zu tun. Es ist dem einfachen Gesetzgeber aber verwehrt, diese Befugnis ohne ausdrückliche verfassungsrechtliche Grundlage einem Vollziehungsorgan zu übertragen (VfGH 13.3.2003, G 368/02 ua.).

Vorliegend hat der Gesetzgeber (durch Untätigkeit) der Finanzverwaltung die Interpretation seines Verhaltens (Nichtsanierung des aufgehobenen Gesetzes) dahin überlassen, ob deren Auswirkung (nämlich Unanwendbarkeit des aufgehobenen Gesetzes) nun ex nunc oder ex tunc eintreten sollen. Wenig überraschend hat sich die Finanzverwaltung für die erstere Auslegung entschieden, um Unfallrenten auf diesem Wege doch noch zu besteuern.

Diese Vorgangsweise des Gesetzgebers widerspricht nicht nur der (impliziten) Anordnung des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 7.12.2002, G 85/02, sondern auch dem Rechtsstaatsprinzip.

Auch werden noch weitere materielle Verfassungswidrigkeiten in Beschwerde gezogen werden: Die Einführung einer Besteuerung von Renten für Unfälle, die sich bereits ereignet hatten, wirkte somit zurück. Eine (an sich zulässige) Rückwirkung steht jedoch – einmal mehr – mit dem Vertrauenschutz in Widerspruch.

All jenen, deren Unfall sich vor Wirksamkeit des Gesetzes (§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG) ereignet hatte, ist dadurch nämlich jede Dispositionsmöglichkeit genommen, sich auf eine neue Rechtslage – etwa durch Abschluss einer zusätzlichen privaten Unfallversicherung – angemessen einzustellen; denn bekanntermaßen ist für in der Vergangenheit liegende Ereignisse Versicherungsschutz nicht mehr zu erlangen."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in der bereits im Jahr 2001 und auch für das Streitjahr 2003 geltenden Fassung sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn):

- a).....
- b).....
- c) Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung.
- d) Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, die einer inländischen Kranken- oder Unfallversorgung entspricht.
- e) Bezüge aus einer Kranken- oder Unfallversorgung der Versorgungs- und Unterstützungs-einrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen. (BGBl. I Nr. 142/2000 ab 2001)

Bezüge gemäß lit. c bis e, ausgenommen solche aus einer Unfallversorgung, sind nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie auf Grund eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses zufließen. In allen anderen Fällen sind diese Bezüge nach § 32 Z 1 zu erfassen.

Bis zum Jahr 2000 waren Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung gemäß der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 vom 29. Dezember 2000, BGBl. I Nr. 142/2000, änderte sich die Rechtslage zur Besteuerung der Unfallrenten grundlegend. Ausgehend vom Gedanken, dass Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung für Arbeitnehmer beim Arbeitgeber Betriebsausgaben sind, ohne dass gleichzeitig beim Arbeitnehmer ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorliegt, entfiel ab 1. Jänner 2001 die Steuerbefreiung für Unfallrenten nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 ersetztlos.

Im Rahmen des Euro-Steuerumstellungsgesetzes 2001 vom 26. Juni 2001, BGBl. I Nr. 59/2001, wurde allerdings eine klarstellende Regelung in § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 dahingehend geschaffen, dass nur Erstattungsbeträge für Kosten im Zusammenhang mit der Unfallheilbehandlung oder mit Rehabilitationsmaßnahmen, weiters einmalige Geldleistungen, soweit nicht Ansprüche auf laufende Zahlungen abgefunden werden, aus einer gesetzlichen

Unfallversorgung sowie dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Beträge aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, oder aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen von der Einkommensteuer befreit wurden. Leistungen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung galten daher ab 1. Jänner 2001 gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit Erkenntnis vom 7.12.2002, G 85/02 hat der Verfassungsgerichtshof das Wort "einmalige" sowie die Wortfolge ",soweit nicht Ansprüche auf laufende Zahlungen abgefunden werden," in § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 idF des Euro-Steuerumstellungsgesetzes, BGBl. I Nr. 59/2001, als verfassungswidrig aufgehoben, somit jene Teile dieser Gesetzesbestimmung, durch die Versehrtenrenten aus einer gesetzlichen Unfallversorgung von der Einkommensteuerfreiheit ausgenommen werden.

In seinem Erkenntnis stellt der Verfassungsgerichtshof zunächst fest, dass keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Behandlung von Versehrtenrenten aus einer gesetzlichen Unfallversorgung als einkommensteuerpflichtige Bezüge bestehen. Dem Gesetzgeber steht es offen, unter Bedachtnahme auf die eigenständige Rechtsnatur der Versehrtenrente auch bloß an die rechtliche Eigenschaft dieser Einkünfte als Teil der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit anzuknüpfen und sie in die Einkommensbesteuerung einzubeziehen.

Eine Ausnahme der Unfallrenten von der Einkommensteuerpflicht ist auch nicht im Hinblick auf deren schadenersatzrechtliche Funktion geboten. Auch Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen zählen gemäß § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 zu den steuerpflichtigen Einkünften, ebenso wie wiederkehrende Bezüge und Renten im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988. Auch unter der Annahme, die Versehrtenrente sei dazu bestimmt, jenen Verdienstentgang auszugleichen, der sich auf Grund eines erlittenen Arbeitsunfalls oder einer Berufskrankheit ergibt, entspricht es somit durchaus der Systematik des Einkommensteuerrechts, die Versehrtenrenten aus einer gesetzlichen Unfallversorgung nicht anders als einkommensersetzende Schadensrenten als steuerpflichtige Bezüge zu qualifizieren.

Auch der Blick auf andere sozialpolitische Funktionen der Versehrtenrente vermag die Bedenken der Antragsteller des Gesetzesprüfungsverfahrens (ein Drittel der Mitglieder des Nationalrates) nicht zu erhärten: Die Versehrtenrente ist eine öffentlich-rechtliche Transferleistung, die ungeachtet dieser Funktionen mit einer nicht wiederkehrenden einkommensteuerfreien Schadenersatzleistung nicht vergleichbar ist. Dem Geschädigten wird vielmehr ein Ausgleich für eine Minderung der Erwerbsfähigkeit gewährt, der von einem fiktiven Schadenersatzanspruch vollkommen losgelöst ist.

Der Gesetzgeber hat jedoch dadurch, dass er mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 die Einkommensteuerpflicht für laufende Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung ohne jede (einschleifende) Übergangsbestimmung und durchaus "überfallsartig" eingeführt hat, gegen

den aus dem allgemeinen Gleichheitssatz erfließenden Grundsatz des Vertrauensschutzes verstoßen. § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 idF des Euro-Steuerumstellungsgesetzes, BGBI. I Nr. 59/2001 war daher – soweit durch diese Bestimmung laufende Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung von der Einkommensteuerfreiheit ausgenommen werden – als verfassungswidrig aufzuheben, da bestehende Einkommen plötzlich dadurch gekürzt wurden, dass ein bisher steuerfrei belassener Teil dieses Einkommens ohne einschleifenden Übergang in die Einkommensteuerpflicht voll einbezogen worden ist. Der Härteausgleich im Rahmen des Bundesbehindertengesetzes ist darauf ohne Einfluss gewesen. Eine Maßnahme durch die Einkommen monatlich um mindestens 10% absinken, kann nicht als geringfügiger Eingriff qualifiziert werden.

Da die mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 eingeführte Einkommensteuerpflicht für Versehrtenrenten nur deshalb als verfassungswidrig zu erkennen war, weil sie ohne Rücksicht auf ihre tatsächlichen Auswirkungen plötzlich (dh. ohne einen der Intensität des damit verbundenen Eingriffs angemessenen Übergangszeitraum bzw. ohne eine solche Legisvakanz) in Wirksamkeit gesetzt worden war, sah sich der Verfassungsgerichtshof zum einen veranlasst, von der ihm in Art. 140 Abs. 7 zweiter Satz, zweiter Halbsatz, B-VG eingeräumten Befugnis Gebrauch zu machen und auszusprechen, dass die aufgehobenen Teile des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 für Einkommensteuerbemessungen betreffend die Jahre 2001 und 2002 – unter Bedachtnahme auf allenfalls mittlerweile durchgeführte Abgeltungen auf Grund der Beihilfenregelung des Bundesbehindertengesetzes – nicht mehr anzuwenden sind.

Zum anderen aber setzte der Verfassungsgerichtshof im oben zitierten Erkenntnis gemäß Art. 140 Abs. 5 vorletzter und letzter Satz B-VG eine Frist bis 31. Dezember 2003, um allfällige legistische Vorkehrungen zu ermöglichen.

Entsprechend diesem Erkenntnis blieben Unfallrenten für die Jahre 2001 und 2002 steuerfrei.

Für die im Jahr 2003 bezogenen Unfallrenten besteht Steuerpflicht aus folgenden Gründen:

Gemäß Art. 140 Abs. 5 B-VG tritt die Aufhebung eines Gesetzes mit Ablauf des Tages der Kundmachung (der Aufhebung durch ein Erkenntnis) in Kraft, wenn nicht der Verfassungsgerichtshof für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmt. Diese Frist darf 18 Monate nicht überschreiten.

Hat der Verfassungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gemäß Abs. 5 gesetzt, so ist nach Art. 140 Abs. 7 letzter Satz B-VG das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

Gemäß Art. 140 Abs. 7 zweiter Satz B-VG ist jedoch das aufgehobene Gesetz auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Diese Ermächtigung des Abs. 7 ist verbal nicht begrenzt, es können daher hinsichtlich

der vor der Aufhebung verwirklichten Sachverhalte verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten - bis hin zu differenzierten Rückwirkungen - gewählt werden.

Wenn der Bw. meint, der vorliegende die Einkommensteuer des Jahres 2003 betreffende Fall sei gleichfalls als Anlassfall bzw. Quasi-Anlassfall im weiteren Sinne anzusehen, da er schon gegen die erstmals versuchte Unfallrentenbesteuerung eine auf deren Verfassungswidrigkeit begründete Berufung erhoben hatte, ist auf die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.10.2002, 2002/14/0109, geäußerte Rechtsansicht zu verweisen, wonach die normative, die Verwaltungsbehörden bindende Fristsetzung gemäß § 140 Abs. 5 B-VG durch den Verfassungsgerichtshof die Ausdehnung der Anlassfallwirkung auf Fälle, in denen ein Verfahren vor den Verwaltungsbehörden anhängig und die Anrufung des Verfassungsgerichtshofes beabsichtigt war, selbst dann nicht erlaubt, wenn die Abgabenbehörde erster Instanz die Abgabenfestsetzung nicht ohne unnötigen Aufschub iSd § 311 Abs 1 BAO vorgenommen haben sollte.

Das den Bw. betreffende Veranlagungsverfahren für das Jahr 2003 war kein Anlassfall für die Aufhebung von Teilen der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 mit dem am 7. Dezember 2002 ergangenen Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes.

Außerdem hat der Verfassungsgerichtshof in diesem Erkenntnis die Nichtanwendung der aufgehobenen Teile des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 – im Unterschied zur Deutung des Bw. im Hinblick auf eine Ausdehnung dieser Nichtanwendbarkeit auf das Jahr 2003 – ausdrücklich nur für die steuerpflichtigen Fälle der Jahre 2001 und 2002 ausgesprochen.

Dies bedeutet aber, dass, da der vorliegende Fall kein Anlassfall für die Aufhebung von Teilen der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 war, gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG das (verfassungswidrige) Gesetz auf die bis zum Ablauf der vom Verfassungsgerichtshof gesetzten Frist (d.i. der 31. Dezember 2003) verwirklichten Tatbestände anzuwenden und daher die vom Bw. im Jahr 2003 bezogene Unfallrente steuerpflichtig ist. Die zur Anwendung gelangte gesetzliche Bestimmung ist außerdem einer neuerlichen Überprüfung auf ihre Verfassungsmäßigkeit entzogen.

Die Vorgangsweise des Verfassungsgerichtshof ist auch – betrachtet man die Gründe der Aufhebung der strittigen gesetzlichen Bestimmung – konsequent: Die Aufhebung erfolgte nicht deshalb, weil die Besteuerung der Unfallrenten an sich verfassungswidrig wäre, sondern weil der Neuregelung eine Legisvakanz oder Einschleifregelung hätte vorangehen müssen. Durch die Herausnahme der Zeiträume 2001 und 2002 aus der Besteuerung der Unfallrenten, hat der Gerichtshof selbst eine Art zweijährige "Legisvakanz" erzeugt. Betreffend das Jahr 2003 war ein weiterer begünstigender Ausspruch deshalb nicht vonnöten, weil sich alle betroffenen Personen auf Grund der mittlerweile verstrichenen Zeit auf die neue Rechtslage einstellen konnten, sodass für diesen Zeitraum von einer "überfallsartigen" Besteuerung nicht mehr gesprochen werden kann.

Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Die damit angeordnete Bindung der Verwaltung an das Gesetz bedeutet, dass jeder Vollzugsakt formell und materiell auf das Gesetz – gegenständlich entsprechend des Ausspruches des Verfassungsgerichtshofes an den bis 31. Dezember 2003 geltenden § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 idF des Euro-Steuerumstellungsgesetzes, BGBI. I Nr. 59/2001 – rückführbar sein muss.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 14. Oktober 2004